

Jahresabschluss nach HGB und IFRS

Prof. Dr. Stefan Thiele

Bergische Universität Wuppertal
Fakultät für Wirtschaftswissenschaft
Schumpeter School of Business and Economics
Gaußstraße 20
42119 Wuppertal



- I Grundlagen des Jahresabschlusses
- II Die Elemente der externen Rechnungslegung
- III Die Zwecke und Grundsätze der externen Rechnungslegung
- IV Allgemeine Ansatzregeln
- V Allgemeine Bewertungsregeln
- VI Die Bilanzierung der Sachanlagen und des immateriellen Anlagevermögens
- VII Die Bilanzierung der finanziellen Vermögensgegenstände
- VIII Die Bilanzierung der Vorräte
- IX Die Bilanzierung der Verbindlichkeiten
- X Die Bilanzierung der Rückstellungen
- XI Die Bilanzierung des Eigenkapitals
- XII Besondere Bilanzposten und Haftungsverhältnisse
- XIII Die Gewinn- und Verlustrechnung
- XIV Spezielle Bilanzierungsprobleme
- XV Der Anhang
- XVI Der Lagebericht

Als vorlesungsbegleitende Pflichtlektüre:

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 15. Aufl., Düsseldorf 2019.
- Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl., Stuttgart 2018.

Aufgaben und Fallstudien:

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Übungsbuch Bilanzen und Bilanzanalyse, 5. Aufl., Düsseldorf 2017.
- Petersen, Karl/Zwirner, Christian/Künkele, Kai, BilMoG in Beispielen, 3. Aufl., Herne 2012.

Weitere Lehrbücher:

- Buchholz, Rainer, Internationale Rechnungslegung, 14. Aufl., Berlin 2018.
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (Hrsg.), WP-Handbuch 2017, Bd. 1, 15. Aufl., Düsseldorf 2017.
- KPMG (Hrsg.), IFRS visuell, 7. Aufl., Stuttgart 2016.
- Pellens, Bernhard/Fülbier, Rolf-Uwe/Gassen, Joachim/Sellhorn, Thorsten, Internationale Rechnungslegung, 10. Aufl., Stuttgart 2017.
- Wagenhofer, Alfred, Internationale Rechnungslegungsstandards – IAS/IFRS, 6. Aufl., München 2009.

Zum Nachschlagen / zur Vertiefung:

- Ellrott, Helmut u.a. (Hrsg.), Beck'scher Bilanzkommentar, 11. Aufl., München 2018.
- Küting, Karlheinz/Pfitzer, Norbert/Weber, Claus-Peter, Handbuch der Rechnungslegung - Einzelabschluss, 5. Aufl., Loseblatt, Stuttgart 2017.

Zum Nachschlagen / zur Vertiefung:

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan (Hrsg.), Bilanzrecht, Kommentar, Bonn/Berlin 2017 ff. (Loseblatt).
- Thiele, Stefan/von Keitz, Isabel/Brücks, Michael (Hrsg.), Internationales Bilanzrecht, Kommentar, Bonn/Berlin 2016 ff. (Loseblatt).
- von Wysocki, Klaus/Schulze-Osterloh, Joachim/Henrichs, Joachim/Kuhner, Christoph (Hrsg.), Handbuch des Jahresabschlusses in Einzeldarstellungen (HdJ), Loseblatt, Köln 1984 ff.

Zum Nachschlagen / zur Vertiefung (Stand vor BilMoG):

- Adler, Hans/Düring, Walther/Schmaltz, Kurt, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 6. Aufl., Stuttgart 1995/2001.
- KPMG (Hrsg.), International Financial Reporting Standards. Einführung in die Rechnungslegung nach den Grundsätzen des IASB, 4. Aufl., Stuttgart 2007.

Nützliche Internetadressen:

- offizielle Internetadressen zur internationalen Rechnungslegung
 - www.ifrs.org
 - ec.europa.eu/internal_market/accounting/index_de.htm
 - www.efrag.org
 - www.fasb.org
 - www.drsc.de
 - www.sec.org
- weitere Internetadressen zur internationalen Rechnungslegung
 - www.iasplus.com
 - www.ifrs-portal.com

- AAA American Accounting Association (USA)
- AICPA American Institute of Certified Public Accountants (USA)
- APB Accounting Principles Board (USA)
- afs available for sale
- AG Applications Guidance
- ARB Accounting Research Bulletin (USA)
- ARC Accounting Regulatory Committee (EU)
- ASB Accounting Standards Board (UK)
- BaFin Bundesanstalt für
Finanzdienstleistungsaufsicht
- BC Basis for Conclusions
- CESR Committee of European Securities
Regulators
- CF Conceptual Framework
- DRS Deutsche Rechnungslegungs Standards
- DRSC Deutsches Rechnungslegungs Standards
Committee
- EFRAG European Financial Reporting Advisory
Group
- FAS Financial Accounting Standard (USA)
- FASB Financial Accounting Standards Board
(USA)
- FIN FASB Interpretations
- FREP Financial Reporting Enforcement Panel (D)
- FRS Financial Reporting Standard (UK)
- GAAP Generally Accepted Accounting Principles
- htm held to maturity
- IAS International Accounting Standard
- IASB International Accounting Standards Board
- IASC International Accounting Standards
Committee
- IFAC International Federations of Accountants
- IFRIC International Financial Reporting
Interpretations Committee
- IOSCO International Organization of Securities
Commissions
- P Preface
- SAC Standards Advisory Council
- SARG Standards Advice Review Group (EU)
- SEC Securities and Exchange Commission (USA)
- SFAC Statement of Financial Accounting
Concepts (USA)
- SFAS Statement of Financial Accounting
Standard (USA)
- SIC Standing Interpretations Committee
- SSAP Statement of Standard Accounting Practice
(UK)



Kapitel I

Grundlagen des Jahresabschlusses

Literatur zu Kapitel I:

- Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan, Bilanzen, 15. Aufl., Düsseldorf 2019, Kapitel I
- Coenenberg, Adolf G./Haller, Axel/Schultze, Wolfgang, Jahresabschluss und Jahresabschlussanalyse, 25. Aufl., Stuttgart 2018, Kapitel I.

1 Überblick

11 Die Geschichte der externen Rechnungslegung

12 Grund und Aufgaben der Rechnungslegung

2 Theorien des Jahresabschlusses

3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung

4 Internationale Rechnungslegung

Historische Entwicklung (I)

- Erste Rechnungsbücher, Vermögensaufstellungen und Konten finden sich bereits ca. **3000 v. Chr.** in Ägypten.
- Im **späten Mittelalter** wurde der Grundstein der systematischen Buchführung in italienischen Großhandelsbetrieben und Banken gelegt.
- Im Jahr **1494** erfolgte die erste theoretische Darstellung des heute üblichen Systems der doppelten Buchführung durch den Franziskanermönch Luca Pacioli.
- **1511 bis 1579** Fugger:
Buchhaltung und Bilanz als Controllinginstrument
- **1673** Ordonnance Commerce / **1861** Allgemeines Deutsches HGB:
Buchhaltung und Bilanzierung als Instrument der Gläubigersicherung durch Dokumentation und Selbstinformation.

Historische Entwicklung (II)

- 
- **ab 1874** Gesetze zur Einkommensbesteuerung
 - **1931/1937** Aktiengesetz
 - **1965** Reform des Aktiengesetzes
 - **1969** Publizitätsgesetz
 - **1985** Bilanzrichtliniengesetz
 - **1998** Kapitalaufnahmeerleichterungsgesetz
 - **1998** Kontroll- und Transparenzgesetz

Historische Entwicklung (III)

- 
- **2000** Kapitalgesellschaften & Co.-Richtlinie-Gesetz
 - **2002** Transparenz- und Publizitätsgesetz
 - **2002** EU Verordnung betreffend die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards
 - **2004** Bilanzrechtsreformgesetz
 - **2004** Bilanzkontrollgesetz
 - **2009** Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
 - **2015** Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
 - **2017** Corporate Social Responsibility-Richtlinie-Umsetzungsgesetz (CSR-RUG)

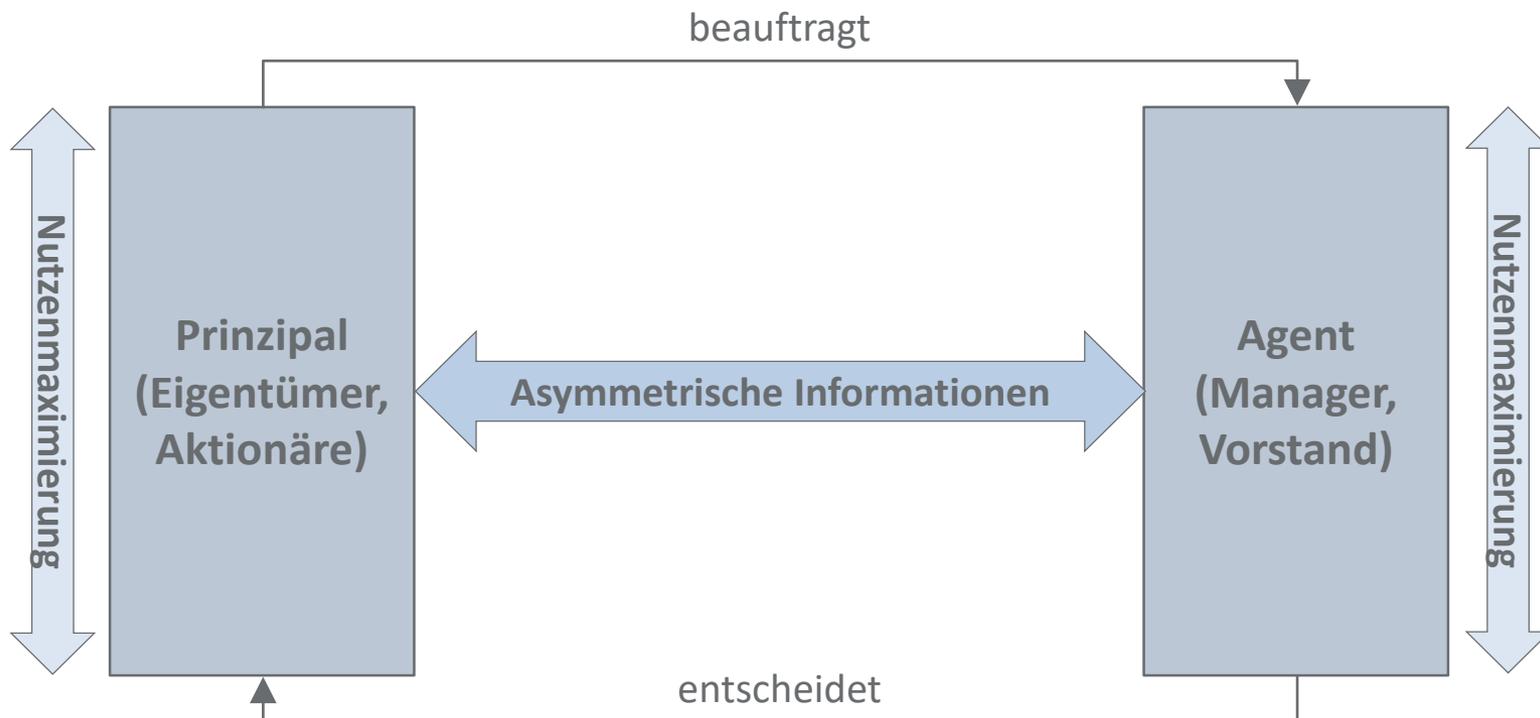
Der Grund für externe Rechnungslegung (I/II)

- Asymmetrische Informationsverteilung in Vertragsbeziehungen (Prinzipal-Agent-Theorie)
 - Agency-Kosten
 - **Adverse Selection** vor Vertragsabschluss
 - **Moral Hazard** nach Vertragsabschluss
- Asymmetrische Informationsverteilung in Finanzierungsbeziehungen
 - Eigner-Manager-Delegationsproblem: Trennung von Eigentum und Verfügungsmacht (seperation of ownership and control)
 - Gläubiger-Eigner-Delegationsproblem
 - Normierung von Rechnungslegungsvorschriften zur Verringerung von Agency-Problemen
- Standardisierung und Regulierung der Offenlegungspflicht
 - Transaktionskostentheorie

Der Grund für externe Rechnungslegung (II/II)

Theorie der asymmetrischen Informationsverteilung (Prinzipal-Agent-Theorie)

- ⇒ Trennung von Eigentum und Verfügungsmacht (seperation of ownership and control)



Mögliche Aufgaben von Abschlüssen

- Informationsgrundlage für
 - Management (z. B. Steuerung & Kontrolle)
 - Eigenkapitalgeber (z. B. Rechenschaft, Anlageentscheidung)
 - Fremdkapitalgeber (z. B. Bonitätsprüfung bei Kreditvergabe)
 - Arbeitnehmer (z. B. Tarifverhandlungen)
 - Kunden, Lieferanten, Öffentlichkeit, etc.
- Grundlage für Rechtsfolgen, z. B.
 - Ausschüttungen an die Anteilseigner
 - Überschuldungsprüfung als Insolvenzvoraussetzung
 - Ertragsbesteuerung
 - Entlohnung von Mitarbeitern

Einzelabschluss versus Konzernabschluss

Einzelabschluss

- Rechnungslegung bezieht sich auf ein Unternehmen als rechtliche Einheit (z. B. OHG, KG, GmbH, AG).

Konzernabschluss

- Rechnungslegung umfasst mehrere wirtschaftlich abhängige, aber rechtlich selbstständige Unternehmen (Tochtergesellschaften).
- Der Konzernabschluss der Obergesellschaft (Mutterunternehmen) schließt die Tochtergesellschaften ein.

- 1 Überblick
- 2 Theorien des Jahresabschlusses**
 - 21 Die Bedeutung der Bilanztheorien für den Jahresabschluss
 - 22 Die statische Bilanztheorie
 - 23 Die dynamische Bilanztheorie
 - 24 Die organische Bilanztheorie
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung
- 4 Internationale Rechnungslegung

Überblick

- Gegenstand der Bilanztheorien:
 - Aufgaben,
 - Inhalt und
 - Gestaltung des JA.

- Sogenannte „klassische Bilanztheorien“:
 - statische Bilanztheorie (ROHG, SIMON),
 - dynamische Bilanztheorie (SCHMALENBACH),
 - organische Bilanztheorie (SCHMIDT).

Grundidee der statischen Bilanztheorie

- Schwerpunkt: **Ermittlung des Reinvermögens (Eigenkapital)**
- **Fortführungsstatik vs. Zerschlagungsstatik**
 - Zerschlagungsstatik (ROHG 1873)
 - ⇒ Fiktion des Konkurses
 - ⇒ Ermittlung des Schuldendeckungspotentials auf Basis von Zerschlagungswerten
 - ⇒ Einzelbewertung der Vermögensgegenstände mit ihrem Einzelveräußerungspreis
 - ⇒ Erfassung rechtsverbindlicher Zahlungsverpflichtungen als Schulden
 - Fortführungsstatik (SIMON 1886)
 - ⇒ Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit
 - ⇒ Stichtagsbezogene Bestimmung des individuellen Vermögens und der Schulden
 - ⇒ Vermögen: alle für die künftige Unternehmenstätigkeit „nützlichen“ Sachverhalte
 - ⇒ Erfordernis der Objektivierung der Bilanzierung
- Objektivierung der Bilanzierung

Grundidee der dynamischen Bilanztheorie

- Kritik an der bilanziellen Reinvermögensermittlung durch SCHMALENBACH:
„Durch bilanzmäßige Addition der einzelnen Aktiva und Abzug der Passiva gewinnt man den Wert einer Unternehmung nicht und daher auch nicht das Vermögen des Kaufmannes, man gewinnt auf diese Weise nur einige Anhalte.“ (SCHMALENBACH 1919)
- Wesentliche JA-Aufgabe ist die **Ermittlung des betriebswirtschaftlichen Erfolgs**.
- Der JA wird zum **Instrument der Rechenschaft** im Sinne periodengerechter (vergleichbarer) Erfolgsermittlung.
- Der JA liefert (nur) Informationen zur Steuerung des Unternehmens (Rechenschaft des Kaufmanns gegenüber sich selbst).

Grundidee der organischen Bilanztheorie

- Ziel: **Korrektur von Inflationseinflüssen.**
- Die organische Bilanztheorie wurde begründet durch SCHMIDT (1921).
- **Gesamtwirtschaftliche Sicht**, d. h. das Unternehmen als „Zelle im Organismus der Gesamtwirtschaft“.
- Die relative Stellung eines Unternehmens in der Gesamtwirtschaft determiniert seinen Erfolg.
- Inflationsbedingte Scheingewinne werden neutralisiert (Ermittlung des richtigen Gewinns).
- „Wertänderungen am ruhenden Vermögen“ als Unterkonto des Kapitalkontos, das den Scheinerfolg aufnimmt.

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung
- 2 Theorien des Jahresabschlusses
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung**
- 4 Internationale Rechnungslegung

Handelsrechtliche Rechnungslegung

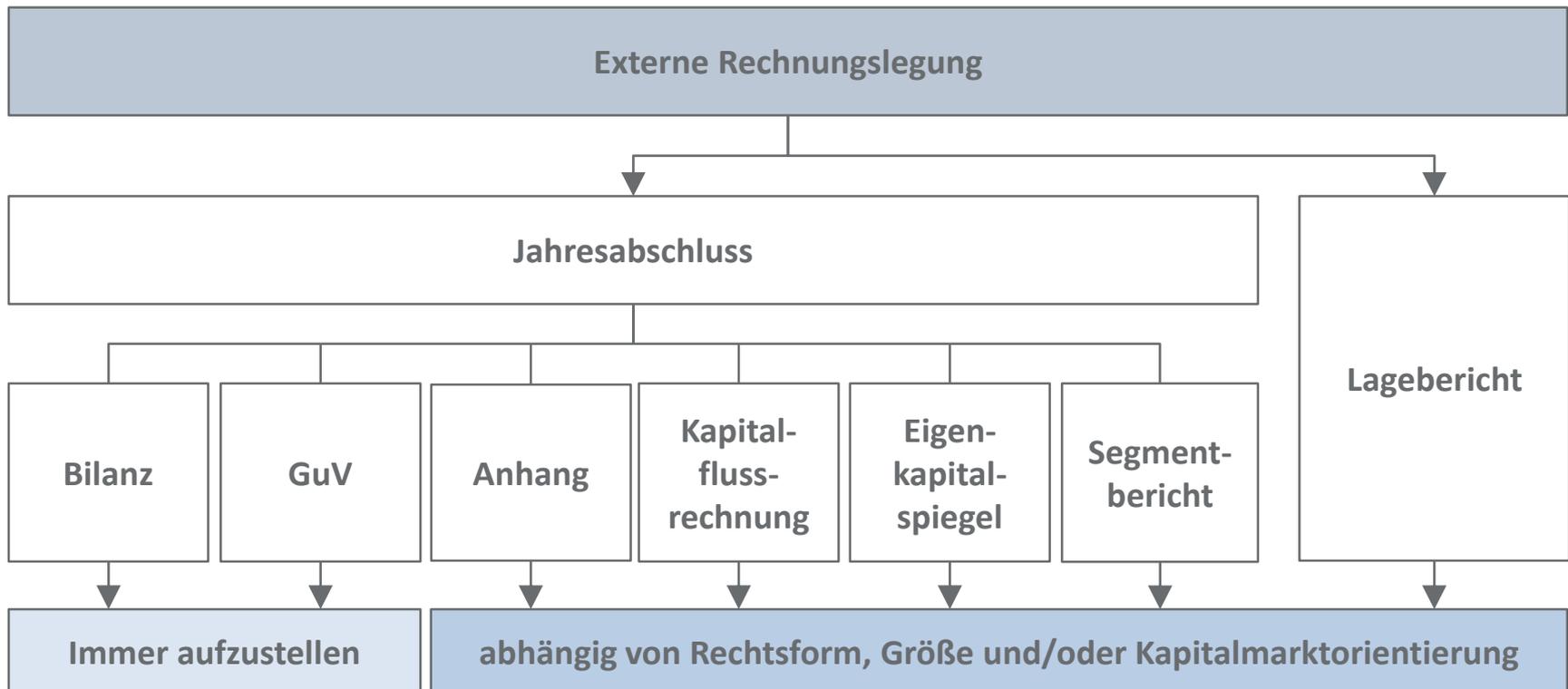
- In Deutschland bestehen vielfältige gesetzliche Regelungen, welche Inhalte ein Jahresabschluss (JA) enthalten muss und wie er zu erstellen ist
- Wesentliche Rechtsgrundlage bildet das **Handelsgesetzbuch (HGB)**.
- Daher wird in Abgrenzung zur steuerlichen Gewinnermittlung die JA-Erstellung auch als **handelsrechtliche Rechnungslegung** bezeichnet.

§ 242 Pflicht zur Aufstellung

- (1) Der Kaufmann¹ hat zu Beginn seines Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis seines Vermögens und seiner Schulden darstellenden Abschluss (Eröffnungsbilanz, Bilanz) aufzustellen. Auf die Eröffnungsbilanz sind die für den Jahresabschluss geltenden Vorschriften entsprechend anzuwenden, soweit sie sich auf die Bilanz beziehen.
- (2) Er hat für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres eine Gegenüberstellung der Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs (Gewinn- und Verlustrechnung) aufzustellen.
- (3) Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung bilden den Jahresabschluss.
- (4) Die Absätze 1 bis 3 sind auf Einzelkaufleute im Sinn des § 241a nicht anzuwenden. Im Fall der Neugründung treten die Rechtsfolgen nach Satz 1 schon ein, wenn die Werte des § 241a Satz 1 am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

¹ Kaufmannseigenschaft: §§ 1-7 HGB

Elemente der externen Rechnungslegung im Überblick



Differenzierung der Rechnungslegung nach Rechtsform

§§ 242 bis 263 HGB

Allgemeine Bilanzierungsregelungen, die von sämtlichen Unternehmen **unabhängig von der Rechtsform oder Größe** zu beachten sind.

§§ 264 bis 335b HGB

Kapitalgesellschaften und **haftungsbeschränkte Personenhandelsgesellschaften (PHG)** haben darüber hinaus aufgrund ihrer Haftungsbegrenzung weitergehende Regelungen zur Erstellung des JA sowie Anhangs zu beachten.

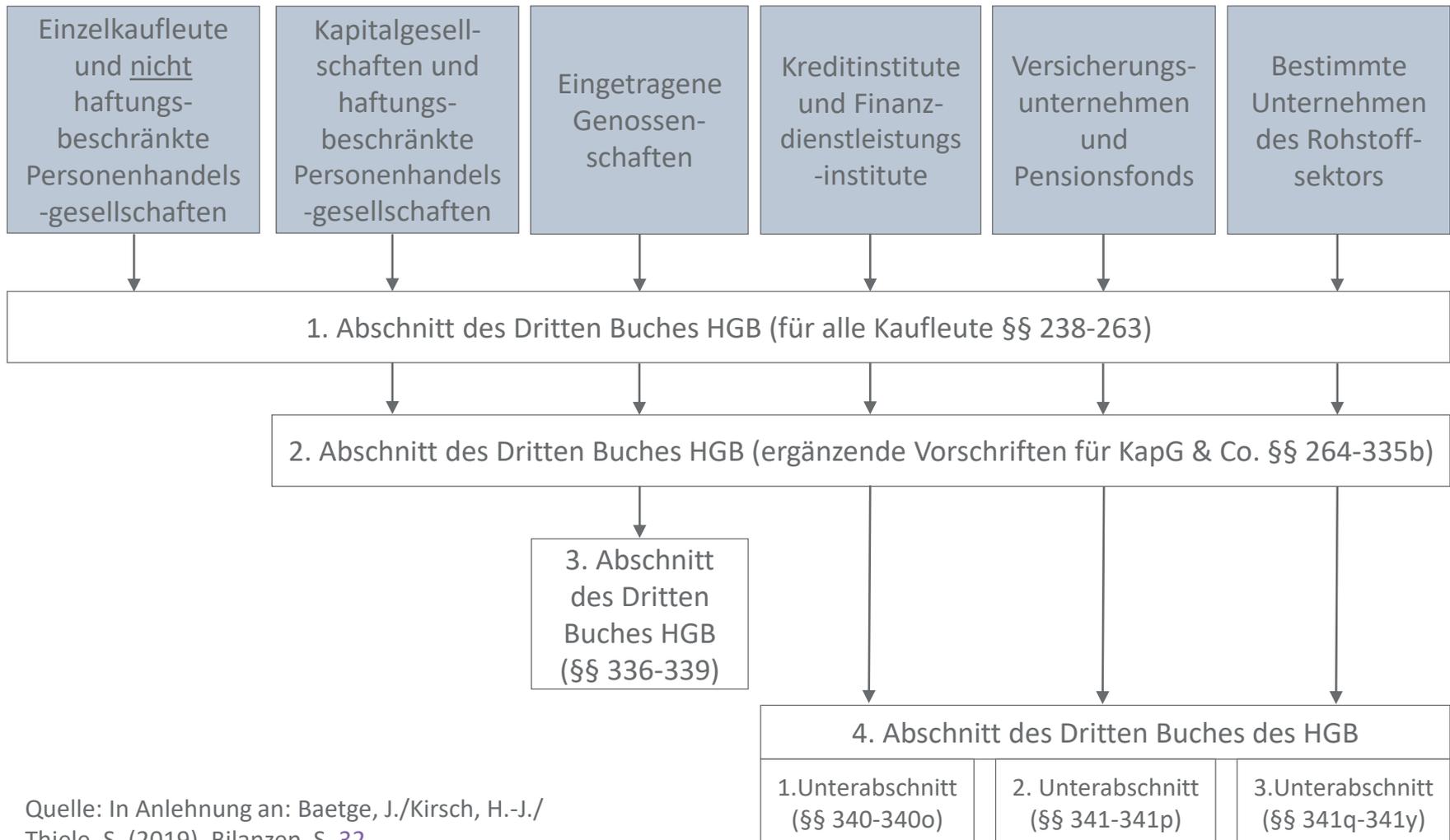
Differenzierung der Rechnungslegung nach Größe (I)

KapGes bzw. GmbH & Co. KG	Bilanzsumme (BS) in Mio. Euro	Umsatzerlöse (UE) in Mio. Euro	Zahl der Arbeit- nehmer (AN)
kleinste (Micro)	$BS \leq 0,35$	$UE \leq 0,7$	$AN \leq 10$
klein	$BS \leq 6,00$	$UE \leq 12,00$	$AN \leq 50$
mittel	$6,00 < BS \leq 20,00$	$12,00 < UE \leq 40,00$	$50 < AN \leq 250$
groß	$BS > 20,00$	$UE > 40,00$	$AN > 250$

Differenzierung der Rechnungslegung nach Größe (II)

- Mindestens zwei Kriterien müssen für die Einordnung in eine Größenklasse an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen erfüllt werden.

Aufbau des Dritten Buches des HGB



Quelle: In Anlehnung an: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2019), Bilanzen, S. 32.

Inhalt des 1. und 2. Abschnitts des Dritten Buches des HGB

1. Abschnitt	2. Abschnitt
<p>Rechnungslegungsvorschriften für alle Kaufleute:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ §§ 238-241a: Buchführung, Inventar▪ §§ 242-245: Allgemeine Vorschriften▪ §§ 246-251: Ansatzvorschriften▪ §§ 252-256a: Bewertungsvorschriften▪ §§ 257-261: Aufbewahrung und Vorlage▪ §§ 262-263: Landesrecht	<p>Ergänzende Rechnungslegungsvorschriften für Kapitalgesellschaften (& Co.):</p> <ul style="list-style-type: none">▪ §§ 264-289a: Einzelabschluss▪ §§ 290-315a: Konzernabschluss▪ §§ 316-324a: Prüfung▪ §§ 325-329: Offenlegung▪ § 330: Verordnungsermächtigung für Formblätter und andere Vorschriften▪ §§ 331-335b: Straf- und Bußgeldvorschriften, Ordnungsgelder

- 1 Die Geschichte der externen Rechnungslegung
- 2 Theorien des Jahresabschlusses
- 3 Rechtsgrundlagen der externen Rechnungslegung
- 4 Internationale Rechnungslegung**

Gründe für internationale Rechnungslegung

- **Internationale Kapitalmärkte**
 - erleichterte Aufnahme von Eigenkapital durch Notierung an ausländischen Börsen
 - Verwendung eigener Aktien als Akquisitionswährung
 - Erlangung internationalen Standings
- **Internationalisierung der Geschäftstätigkeit der Unternehmen**
 - Erleichterung der Entscheidungsfindung bei internationalen Transaktionen
 - Fremdkapitalaufnahme nach internationalen Regulierungsnormen (z. B. Basel II & III)
- Unterstützung der (wertorientierten) Unternehmensführung

Tradition von HGB und IFRS

HGB

- Kontinentaleuropäische Code Law Tradition
 - Vergleichbar mit anderen kontinentaleuropäischen Rechnungslegungssystemen
 - Gesetzliche Regulierung (Das HGB und Veränderungen des HGB werden durch den deutschen Gesetzgeber verabschiedet)

IFRS

- Angelsächsische Common Law Tradition
 - Regelungstechnik der IFRS basiert auf UK-GAAP und US-GAAP (GAAP = generally accepted accounting principles)
 - Einzelregelung nichtstaatlicher Organisationen (Die IFRS und Veränderungen der IFRS werden durch den IASB verabschiedet, der IASB ist Teil der privatrechtlichen Organisation IFRS Foundation.)

HGB und IFRS in unterschiedlichen Kapitalmärkten

HGB

- Kontinentaleuropäische Kapitalmärkte
 - Institutionelle FK-Geber (Bankenfinanzierung)
 - Konzentrierte Gesellschafterstruktur (Familienunternehmen)
 - Wegen Nähe der Kapitalgeber zum Unternehmen:
Anspruchsbemessung

IFRS

- Angelsächsische Kapitalmärkte
 - Öffentliche Kapitalmärkte (börsengehandelte EK- und FK-Titel)
 - Wegen Distanz der Kapitalgeber vom Unternehmen:
Informationsfunktion, um Funktionsfähigkeit der Kapitalmärkte sicherzustellen

HGB und IFRS in unterschiedlichen Steuersystemen

HGB

- Kontinentaleuropäische Steuersysteme
 - Starke Verknüpfung von gesellschaftsrechtlicher und steuerrechtlicher Rechnungslegung (z. B. enge Verknüpfung von HGB-Bilanz und Steuerbilanz)

IFRS

- Angelsächsische Steuersysteme
 - Keine Verknüpfung von kapitalmarktorientierter und steuerrechtlicher Rechnungslegung (z. B. keine Verknüpfung von IFRS-Bilanz und Steuerbilanz)

IFRS für kapitalmarktorientierte Unternehmen

- Die **Internationalisierung von Unternehmen** zieht einen erhöhten Finanzierungsbedarf nach sich.
- **Internationale Kapitalgeber** verlangen Bilanzen, die sie verstehen (Bspw. bilanzierte Daimler in den 90er Jahren **parallel nach HGB und US-GAAP**, um an der NYSE gelistet zu werden.).
- **Seit 2005** haben kapitalmarktorientierte Unternehmen in der EU ihren Konzernabschluss **nach IFRS** aufzustellen.
- **Seit 2007** ist es auch an **US-amerikanischen Börsen** notierten Unternehmen mit Sitz außerhalb der USA gestattet, ihr Finanzreporting nach IFRS aufzustellen.
- Die IFRS sind inzwischen nahezu **weltweit anerkannte** Rechnungslegungsstandards für kapitalmarktorientierte Unternehmen.

Der International Accounting Standards Board (IASB)

- Der IASB ist eine **privatrechtliche Vereinigung** von Berufsverbänden der wirtschaftsprüfenden Berufe.
- **Ziel der Arbeit des IASB** ist es, im öffentlichen Interesse ein **kapitalmarktorientiertes Rechnungslegungssystem zu entwickeln**, das aus Rechnungslegungsstandards besteht, die qualitativ hochwertig, verständlich und durchsetzbar sind. Darüber hinaus soll der IASB die Nutzung und angemessene Anwendung dieses Rechnungslegungssystems aktiv unterstützen sowie **den internationalen Harmonisierungsprozess in der Rechnungslegung vorantreiben**.
- Der IASB besteht seit Dezember 2016 aus **14 Mitgliedern**.
- Die **zentrale Aufgabe des IASB** besteht darin, **Standardentwürfe (Exposure Drafts; ED) und International Financial Reporting Standards (IFRS) zu entwickeln und zu veröffentlichen** sowie die vom Interpretations Committee (IC) erarbeiteten Interpretationen zu prüfen und ggf. zu verabschieden.

Umfang der IFRS

- Die „International Financial Reporting Standards“ (IFRS) umfassen gemäß IAS 1.7:
 - neu geschaffene Standards (IFRS i. e. S.),
 - die noch geltenden International Accounting Standards (IAS),
 - die Interpretationen des IFRIC und des vormaligen SIC.
- Jahresabschlüsse sind nur „IFRS-konform“, wenn sie **allen** „IFRS“ und „IAS“ sowie sämtlichen „IFRIC-Interpretationen“ und „SIC-Interpretationen“ entsprechen (IAS 1.16).
- Unangemessene Bilanzierungspraktiken können nicht durch Offenlegung der Bilanzpolitik oder durch zusätzliche Anhangangaben (*notes*) geheilt werden (IAS 1.18).

Verpflichtungscharakter der IFRS in der EU

- Die IFRS sind in Deutschland und der gesamten EU u. U. verpflichtend anzuwenden.
- Aufstellungs- und Offenlegungsvorschriften liegen grundsätzlich in der Verantwortung der nationalen Gesetzgeber.
- Der Verpflichtungscharakter der IFRS entsteht durch
 - die Anwendung als nationale Rechnungslegungsvorschriften (durch eine Körperschaft wie einen Staat oder die EU) oder
 - die Anwendung als Zugangsvoraussetzung zu nationalen Wertpapierbörsen (durch Organisationen wie die Deutsche Börse AG, vgl. hierzu die Empfehlung der IOSCO für die grenzüberschreitende Notierung multinationaler Wertpapieremittenten an ihre Mitgliedsorganisationen im Jahr 2000).

IAS-Verordnung des Europäischen Parlaments und Rates vom 19. Juli 2002

- Mit der EG-Verordnung 1606/2002 vom 19. Juli 2002, der sog. IAS-Verordnung, wurden die Regelungen bezüglich der Anwendung der IFRS verabschiedet.
- Die Verordnung verpflichtet alle kapitalmarktorientierten Konzerne in der EG (später EU), seit 2005 (teilw. mit Aufschub bis 2007) den Konzernabschluss nach den Regelungen der IFRS aufzustellen.
- Unmittelbare Bindungswirkung – keine Umsetzung in nationales Recht erforderlich
- Den Mitgliedsstaaten wird darüber hinaus ein Wahlrecht gewährt, wonach
 - Einzelabschlüsse börsennotierter und nicht-börsennotierter Unternehmen und
 - Konzernabschlüsse nicht-börsennotierter Unternehmen ebenfalls nach den Regelungen der IFRS aufgestellt werden dürfen.

Bilanzierungswelt in Deutschland

- In Deutschland muss jede Einzelgesellschaft eines Konzerns, der einen IFRS-Konzernabschluss aufstellt, weiterhin einen HGB-Einzelabschluss erstellen (analog bei Aufstellung eines HGB-Konzernabschlusses).
- An diese HGB-Einzelabschlüsse sind bspw. folgende unmittelbare Rechtsfolgen gebunden:
 - Ausschüttungsbegrenzungen zum Zwecke des Gläubigerschutzes,
 - Steuerzahlungen (auf Grundlage der Steuerbilanz) und
 - Eröffnung von Insolvenzverfahren.
- Konzernabschlüsse dienen ausschließlich der Informationsfunktion (unabhängig davon, ob diese nach HGB oder IFRS aufgestellt wurden).

Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Deutschland (I)

	Einzelabschluss	Konzernabschluss
Kapitalmarktorientierte Unternehmen	IFRS-Wahlrecht (nur für die Offenlegung!): (§ 325 Abs. 2a und Abs. 2b HGB)	IFRS-Pflicht (Art. 4 der IAS-Verordnung sowie § 315a Abs. 2 HGB)
Nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen		IFRS-Wahlrecht (§ 315a Abs. 3 HGB)

Quelle: In Anlehnung an: Baetge, J./Kirsch, H.-J./Thiele, S. (2019), Bilanzen, S. 64.

- Der Lagebericht bleibt weiterhin für alle nach deutschem Recht verpflichtend.

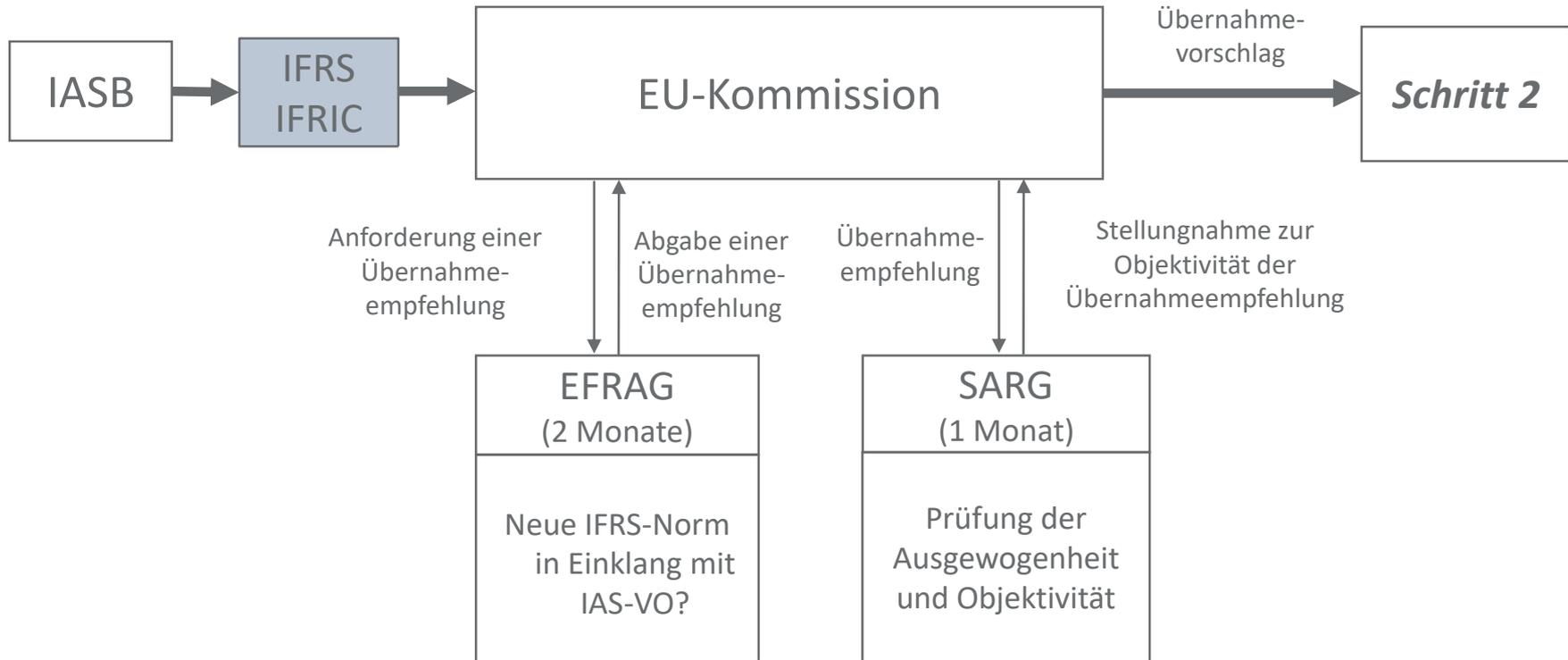
Umsetzung des Mitgliedstaatenwahlrechts in Deutschland (II)

- **Einzelabschluss**
 - HGB und
 - ggf. IFRS zur Offenlegung
- **Konzernabschluss**
 - IFRS (Pflicht für kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen) oder
 - HGB und DRS (Wahlrecht für nicht kapitalmarktorientierte Mutterunternehmen)
- **Steuerbilanz**
 - HGB und Steuerrecht
- Rechnungslegung wird nach Zwecken differenziert
 - Rechtsfolgen (bspw. Limitierung der Gewinnausschüttungen zur Kapitalerhaltung) orientieren sich am Einzelabschluss nach HGB
 - Informationsvermittlung erfolgt über einen IFRS-Konzernabschluss

Formelles Anerkennungsverfahren für IFRS-Standards (Endorsement)

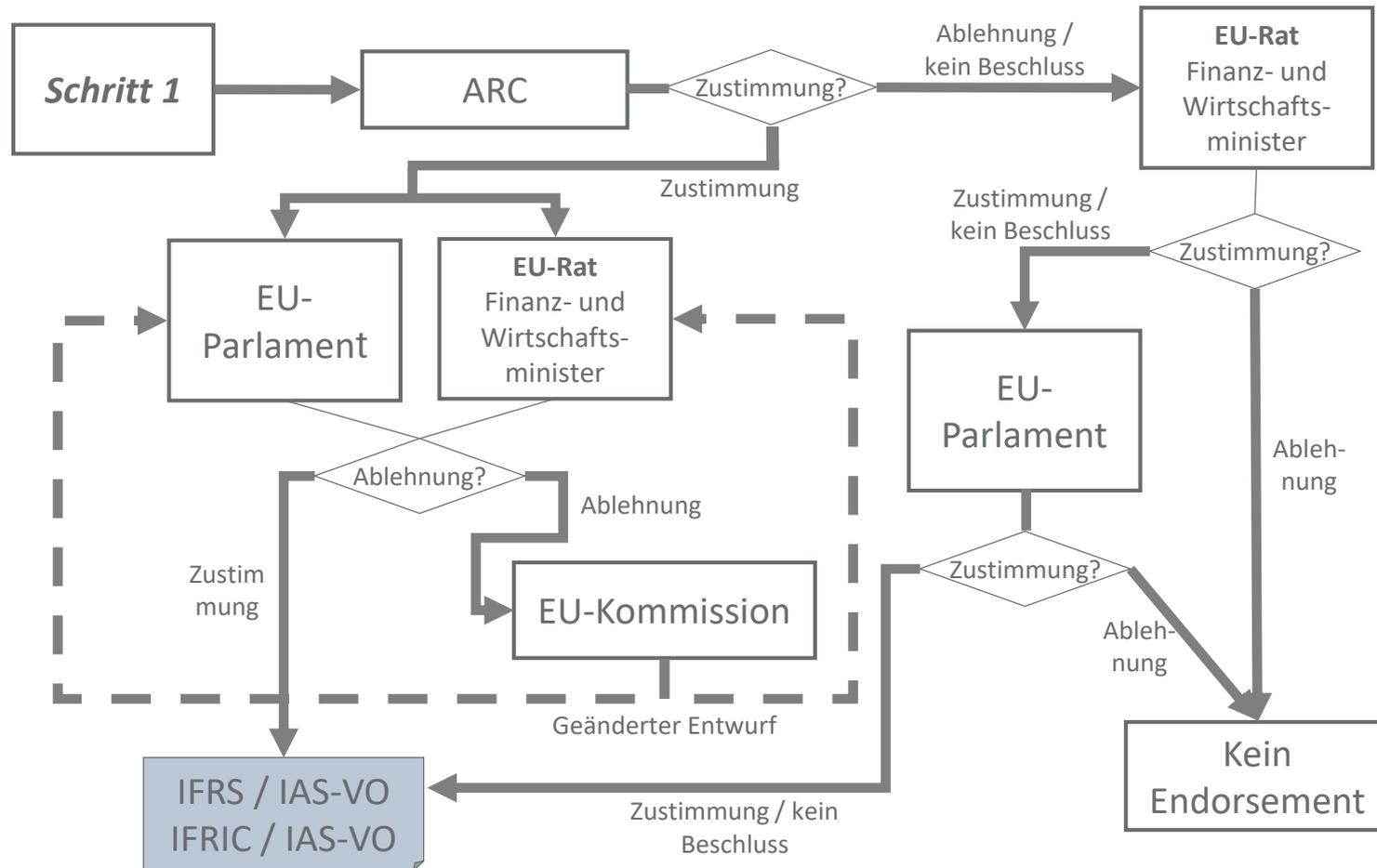
- Die Regelungen des IASB müssen zur Anwendung innerhalb der EU (zuvor EG) freigegeben werden.
- *Endorsement*-Verfahren wurde durch die sog. Komitologie-Reform vom 17.07.2006 geändert
- Im neuen *Endorsement*-Verfahren sind insgesamt sechs Gremien beteiligt
 - Europäische Kommission
 - European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG)
 - ⇒ Unterstützt und berät die Europäische Kommission bei der Bewertung internationaler Rechnungslegungsstandards
 - ⇒ Entscheidungsgremium der EFRAG ist die Technical Expert Group (TEG)
 - Standards Advice Review Group (SARG)
 - ⇒ Prüfung der Übernahmeempfehlung der EFRAG auf Objektivität und Ausgewogenheit
 - Accounting Regulatory Committee (ARC)
 - Europäisches Parlament
 - Europäischer Rat der Wirtschafts- und Finanzminister

Erster Schritt des Endorsement-Verfahrens



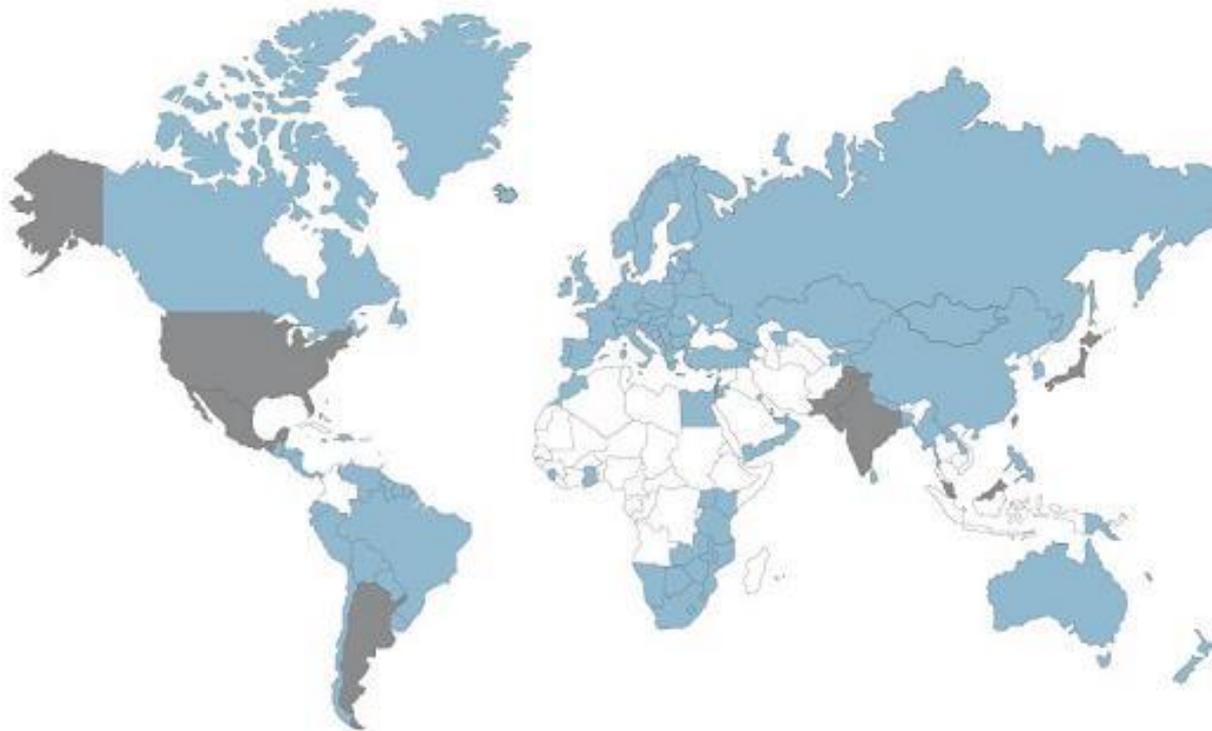
Quelle: In Anlehnung an: Buchheim, R./Knorr, L./Schmidt, M., KoR 2008, S. 338.

Zweiter Schritt des Endorsement-Verfahrens



Quelle: In Anlehnung an: Buchheim, R./Knorr, L./Schmidt, M., KoR 2008, S. 338.

IFRS-Anwendung weltweit



- Wahlrecht/Pflicht zur Anwendung der IFRS
- Konvergenzbestrebungen/Einführung der IFRS

Abrufbar unter <http://www.iasb.org/> (Stand 2009).